

Numéros du rôle : 6304 et 6308
Arrêt n° 65/2017 du 1er juin 2017

A R R E T

---

*En cause* : les questions préjudicielles relatives à l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, et par le Tribunal de première instance du Brabant wallon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût et T. Giet, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet des questions préjudicielles et procédure*

a. Par jugement du 9 novembre 2015 en cause de Cédric Sacré et Julie Andernack contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 20 novembre 2015, le Tribunal de première instance de Liège, division Liège, a posé les questions préjudicielles suivantes :

« 1. L'article 171, 6° [deuxième tiret] du C.I.R./92, tel qu'interprété par l'Etat belge, SPF Finances, Administration des Contributions directes, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que :

- Bénéficiaire du régime de taxation distincte des arriérés d'honoraires perçus dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne et se rapportant à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois (' *les indemnités pro deo* ') par des avocats stagiaires;

- Bénéficiaire du régime de taxation distincte des arriérés d'honoraires perçus dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne et se rapportant à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois par des avocats ayant terminé leur stage et inscrits à la liste des avocats du Barreau dont ils dépendent pour des prestations effectivement accomplies alors qu'ils étaient encore inscrits à la liste des stagiaires;

- Ne bénéficient pas du régime de taxation distincte des arriérés d'honoraires perçus dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne et se rapportant à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois par des avocats ayant terminé leur stage et inscrits à la liste des avocats du Barreau dont ils dépendent ?

2. L'article 171, 6° [deuxième tiret] du C.I.R./92, tel qu'interprété par l'Etat belge, SPF Finances, Administration des Contributions directes, viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la constitution en ce que :

- Bénéficiaire du régime de taxation distincte des arriérés d'honoraires perçus par des titulaires de professions libérales, versés par l'Etat belge et se rapportant à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois alors que le système de provision est possible;

- Ne bénéficient pas du régime de taxation distincte des arriérés d'honoraires perçus dans le cadre de l'aide juridique de seconde ligne, versés par l'Etat belge et se rapportant à des prestations accomplies pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois par des avocats alors que le système de provision est impossible ? ».

b. Par jugement du 29 juin 2015 en cause de David Straet contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 8 décembre 2015, le Tribunal de première instance du Brabant wallon a posé la question préjudicielle suivante :

« Interprétée en ce sens qu'elle réserve le bénéfice de la taxation, au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables, des profits visés à l'article 23, § 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus, qui se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une

durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année de prestation mais a été réglé en une seule fois et ce exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations, aux seuls profits dont la tardiveté du paiement est due à une faute ou une négligence de l'autorité publique, la disposition du deuxième tiret du 6° de l'article 171 du Code des impôts sur les revenus, viole-t-elle les articles 10, 11, 23, alinéa 3, 2°, et 172 de la Constitution, le cas échéant, combinés aux articles 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de sauvegarde des Droits de l'Homme et/ou 7 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels ? ».

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6304 et 6308 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- Cédric Sacré et Julie Andernack, assistés et représentés par Me E. Vanstechelman, avocat au barreau de Huy (dans l'affaire n° 6304);

- David Straet, assisté et représenté par Me V. Letellier, avocat au barreau de Bruxelles (dans l'affaire n° 6308);

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me B. Dewit, avocat au barreau de Bruxelles (dans les affaires n<sup>os</sup> 6304 et 6308).

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- David Straet;

- le Conseil des ministres.

Par ordonnance du 22 février 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs T. Giet, en remplacement du juge J.-P. Moerman, légitimement empêché à cette date, et A. Alen, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 8 mars 2017 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 8 mars 2017.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et les procédures antérieures*

### *L'affaire n° 6304*

En 2009 et en 2010, Julie Andernack, épouse de Cédric Sacré et avocate inscrite au tableau de l'Ordre des avocats, perçoit des indemnités en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne qu'elle a accomplies respectivement avant le 30 juin 2008 et avant le 30 juin 2009. Dans leurs déclarations communes à l'impôt des personnes physiques établies pour les exercices d'imposition 2010 et 2011, la part de ces indemnités se rapportant à des prestations accomplies durant une période supérieure à douze mois est présentée comme un revenu imposable distinctement en application de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

Le directeur régional des contributions directes de Liège considère, quant à lui, que cette disposition législative ne peut être appliquée à ces indemnités et que celles-ci doivent donc être imposées conformément au régime ordinaire de taxation, moins favorable au contribuable. Il estime que c'est à sa demande que Julie Andernack a été inscrite sur la liste des avocats « désireux d'accomplir » des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne organisée par le bureau d'aide juridique établi au sein de son barreau, de sorte qu'elle a accepté les conditions de paiement des indemnités prévues dans ce cadre, telles que fixées par l'arrêté royal du 20 décembre 1999 « contenant les modalités d'exécution relatives à l'indemnisation accordée aux avocats dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne et relatif au subside pour les frais liés à l'organisation des bureaux d'aide juridique ».

Saisi d'un recours contre la décision du directeur, le Tribunal de première instance de Liège souligne que c'est par le fait de l'autorité publique que les prestations de Julie Andernack n'ont pas été payées au cours de l'année durant laquelle elles ont été accomplies. Il précise que ce retard de paiement « institutionnalisé » n'exclut pas l'existence d'une négligence ou d'une faute de l'autorité publique et que l'arrêté royal du 20 décembre 1999 exclut le paiement d'une provision à l'avocat effectuant des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne.

Observant ensuite que le Service public fédéral Finances considère qu'une indemnité perçue par un avocat stagiaire en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne peut être qualifiée de revenu imposable distinctement en application de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 parce que cet avocat serait obligé d'accomplir de telles prestations, le Tribunal estime que, dans ces circonstances, il est opportun de poser à la Cour les deux questions préjudicielles reproduites ci-dessus qui lui sont proposées par Julie Andernack et Cédric Sacré.

### *L'affaire n° 6308*

En 2009 et en 2010, David Straet, avocat inscrit au tableau de l'Ordre des avocats, perçoit des indemnités en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne qu'il a accomplies, respectivement avant le 30 juin 2008 et avant le 30 juin 2009. Dans ses déclarations à l'impôt des personnes physiques établies pour les exercices d'imposition 2010 et 2011, la part de ces indemnités se rapportant à des prestations accomplies durant une période supérieure à douze mois est présentée comme un revenu imposable distinctement en application de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992.

Le directeur régional des contributions directes de Namur considère, quant à lui, que cette disposition ne peut être appliquée à ces revenus et que ceux-ci doivent donc être imposés conformément au régime ordinaire de taxation, moins favorable au contribuable.

Devant le Tribunal de première instance du Brabant wallon, saisi par David Straet d'un recours contre la décision du directeur, le Service public fédéral Finances déduit d'un arrêt de la Cour de cassation du 23 avril 2010 que l'imposition distincte au sens de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 suppose une faute ou une négligence de l'autorité publique, qui n'existent pas lorsque, comme en l'espèce, les indemnités ont été versées conformément aux modalités prévues par l'arrêté royal du 20 décembre 1999 que David Straet connaissait lorsqu'il a accepté d'accomplir des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne. Ce dernier réplique que l'arrêt de la Cour de cassation du 23 avril 2010 repose sur des motifs inexacts, que l'avocat qui accepte d'accomplir des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne n'est pas contractuellement lié à l'Etat et que la thèse du SPF Finances aboutit à un traitement discriminatoire entre contribuables selon que

le type de paiement visé par la disposition en cause est dû ou non à une faute ou à une négligence de l'autorité publique.

Le Tribunal estime que, dans ces circonstances, il est opportun de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

*Sur la première question préjudicielle dans l'affaire n° 6304*

*Quant à la position des époux Sacré-Andernack*

A.1. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

A.2.1. En considérant que l'avocat qui perçoit une indemnité en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne ne peut revendiquer l'application du régime de l'imposition distincte prévue par l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 que s'il a été désigné par le bureau d'aide juridique durant son stage, le directeur régional des contributions directes de Liège introduit une différence de traitement discriminatoire entre l'avocat stagiaire et l'avocat inscrit au tableau de l'Ordre des avocats.

A.2.2. Cette différence de traitement est dépourvue de toute justification raisonnable.

Contrairement à ce que suppose le directeur régional des contributions directes de Liège, l'accomplissement, à titre presque gratuit, de prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne par un avocat inscrit au tableau de l'Ordre des avocats n'est pas seulement le résultat d'un choix de l'avocat. L'article 23 de la Constitution reconnaît le droit à l'aide juridique et la loi énonce les conditions dans lesquelles certaines catégories de personnes sont présumées ne pas disposer des ressources suffisantes et avoir droit à l'aide juridique.

En outre, les deux catégories d'avocats précitées exercent, sur la base du même diplôme, la même profession dans le respect de la même déontologie.

Enfin, la différence de traitement que fait le directeur régional des contributions directes de Liège ne peut être justifiée au regard de l'objectif poursuivi par la disposition en cause, tel qu'il ressort des commentaires ayant précédé l'adoption de la loi du 7 juillet 1953 « modifiant les lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus en ce qui concerne les arriérés de certaines rémunérations », de la loi du 28 mars 1955 « apportant certaines simplifications à la législation relative aux impôts directs » et de la loi du 4 août 1978 « de réorientation économique », à savoir éviter que la progressivité du taux d'imposition n'alourdisse excessivement l'impôt en cas de paiement d'arriérés de rémunérations par les pouvoirs publics.

*Quant à la position du Conseil des ministres*

A.3. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.4.1. A titre principal, la disposition législative en cause n'introduit aucune différence de traitement entre, d'une part, les avocats inscrits à la liste des stagiaires et, d'autre part, ceux qui sont inscrits au tableau de l'Ordre ou entre, d'une part, les prestations accomplies au titre de l'aide juridique lors du stage et, d'autre part, celles qui le sont après la fin de celui-ci.

En outre, comme le relève un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 25 mars 2015, la circonstance qu'un avocat ayant perçu une indemnité en raison de prestations accomplies au titre de l'aide juridique de deuxième ligne aurait été obligé d'accomplir ces prestations dans le cadre de son stage n'a pas d'incidence sur l'application de la disposition en cause. En prêtant serment, l'avocat stagiaire a accepté l'engagement de respecter les règles professionnelles édictées par l'Ordre des avocats, telles que l'obligation d'accomplir un certain nombre de prestations au titre de l'aide juridique.

A.4.2. A titre subsidiaire, la disposition en cause est raisonnablement justifiée.

Les travaux préparatoires de la loi du 7 juillet 1953, de la loi du 28 mars 1955 et de la loi du 4 août 1978, qui contenaient une règle similaire ou identique à celle qu'exprime la disposition législative en cause, indiquent bien que l'imposition distincte de profits se rapportant à des prestations visées par cette disposition n'a lieu que si le paiement tardif des revenus imposables est imputable à un retard de l'autorité publique, ce que ne constitue pas le simple respect de modalités de paiement prévues par une convention ou par la loi.

En outre, il ressort des travaux préparatoires de la loi du 4 août 1978, de l'arrêt n° 38/2005 et de l'arrêt n° 175/2013 que le paiement d'honoraires par une autorité publique lors d'une année civile autre que celle lors de laquelle les prestations justifiant ces honoraires ont été accomplies n'est pas à ce point exceptionnel qu'il soit, en l'absence de faute ou de négligence de cette autorité, nécessaire d'imposer distinctement ces revenus.

*Sur la seconde question préjudicielle dans l'affaire n° 6304*

*Quant à la position des époux Sacré-Andernack*

A.5.1. La question préjudicielle appelle une réponse positive si l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 est interprété comme exigeant que la tardiveté du paiement ou de la rémunération soit la conséquence d'une faute ou d'une négligence de l'autorité publique.

Elle appelle, par contre, une réponse négative si la disposition en cause est interprétée comme s'appliquant aussi au paiement tardif qui résulte de l'application de la loi.

A.5.2. Tel qu'il est interprété par l'administration, l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 traite différemment l'avocat et les autres titulaires de professions libérales, tels que le médecin, l'ingénieur-conseil, l'architecte ou l'huissier de justice. En réservant le bénéfice de l'imposition distincte aux arriérés d'honoraires qui s'expliquent par une lenteur administrative « fortuite et fautive » et en l'excluant lorsque la lenteur administrative est « réglementée », la disposition en cause est incompatible avec l'égalité des travailleurs indépendants.

Cette différence de traitement est injustifiable, puisque l'avocat qui accomplit des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne ne peut demander de provisions. L'indemnité qu'il perçoit en raison de ses prestations, accomplies lors d'une année antérieure, est pourtant soumise au régime ordinaire de taxation, alors que, à l'instar de la négligence de l'autorité publique, ce retard de paiement, qui provient de l'application de l'arrêté royal du 20 décembre 1999, ne peut lui être imputé.

*Quant à la position du Conseil des ministres*

A.6.1. La seconde question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.6.2. A titre principal, cette question n'identifie pas clairement des catégories de personnes dont les situations pourraient être comparées par la Cour afin d'apprécier la compatibilité de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

En outre, la disposition en cause ne fait, elle-même, aucune distinction parmi les contribuables.

Enfin, si le traitement défavorable de l'avocat qui accomplit des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne provient du fait que l'indemnité qui lui est versée en raison de ces prestations est calculée sur la base de points attribués par le bureau d'aide juridique, la différence de traitement ne trouve pas sa source dans la disposition en cause mais dans l'article 508/19 du Code judiciaire et dans ses arrêtés d'exécution.

A.6.3. A titre subsidiaire, la disposition en cause est raisonnablement justifiée pour les motifs déjà exposés (A.4.2).

En outre, la circonstance que l'avocat qui accomplit des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne ne peut demander une provision n'est pas de nature à remettre en cause la constitutionnalité de la disposition législative en cause, puisque, telle qu'elle est interprétée par les cours et tribunaux, celle-ci fait une distinction entre les retards de paiement selon qu'ils sont ou non imputables à une autorité publique, distinction jugée par la Cour conforme à l'objectif poursuivi par le législateur (arrêt n° 175/2013) et étrangère à la possibilité d'obtenir une provision. La question de la provision qu'un avocat demande à son client est, de surcroît, une question indépendante de la question de la progressivité du taux d'imposition, puisque l'avocat est en droit de suspendre toute prestation non nécessaire ou urgente tant que cette provision n'a pas été payée et que l'éventuel excédent de provision sera restitué au client à la clôture du dossier par l'avocat.

Il semble, du reste, peu pertinent d'autoriser, de manière générale, l'avocat qui accomplit des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne à demander une provision à son client, puisque la valeur de l'indemnité qui lui sera versée en raison de ces prestations est, compte tenu du système des « points » instauré par l'article 508/19 du Code judiciaire et par l'arrêté ministériel du 5 juin 2008 « fixant la liste des points pour les prestations effectuées par les avocats chargés de l'aide juridique de deuxième ligne partiellement ou complètement gratuite », indépendante de la durée de ces prestations. Quoi qu'il en soit, la modification de l'article 2 de l'arrêté royal du 18 décembre 2003 « déterminant les conditions de la gratuité totale ou partielle du bénéfice de l'aide juridique de deuxième ligne et de l'assistance judiciaire » par l'article 2 de l'arrêté royal du 31 août 2011 autorise l'avocat désigné par le bureau d'aide juridique pour assister une personne bénéficiant de l'aide juridique partiellement gratuite à percevoir une provision versée par son client.

Enfin, compte tenu du fait que toutes les indemnités résultant de prestations d'aide juridique de deuxième ligne sont versées à l'avocat durant une année autre que celle(s) de l'accomplissement de ces prestations, une imposition distincte de ces revenus aurait pour effet de soustraire au mécanisme de la progressivité de l'impôt une partie très importante des revenus des avocats régulièrement désignés par le bureau d'aide juridique. A cela s'ajoute que l'avocat désigné par le bureau d'aide juridique pour assister un mineur en danger ou un malade mental, dans le cadre d'une procédure de protection de ces personnes, peut faire rapport, chaque année, sur ses prestations au bureau d'aide juridique, afin de ne pas devoir attendre l'issue d'une procédure qui peut être longue.

*Sur la question préjudicielle dans l'affaire n° 6308*

*Quant à la position de David Straet*

A.7.1. La question préjudicielle appelle une réponse positive.

A.7.2. L'interprétation que l'arrêt de la Cour de cassation du 23 avril 2010 donne aux mots « par le fait de l'autorité publique », utilisés par l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, conduit à traiter différemment les titulaires de profits selon que le paiement visé par cette disposition résulte ou non d'une faute ou d'une négligence de l'autorité publique.

Cette interprétation de la Cour de cassation est contestable, parce qu'elle se fonde sur une lecture erronée des travaux préparatoires de la loi du 7 juillet 1953 et de la loi du 28 mars 1955 qui sont à l'origine de l'article 171, 5°, du CIR 1992, alors que la règle exprimée par la disposition législative en cause provient de l'article 51 de la loi du 4 août 1978. Le législateur n'a jamais eu l'intention de subordonner l'imposition distincte prévue par cette disposition à l'existence d'une faute ou d'une négligence de l'autorité publique. Son objectif

était uniquement d'éviter que les titulaires de professions libérales accomplissant des prestations pour l'autorité publique, tels que les avocats ou les architectes, ne soient tenus de payer un impôt excessif en raison du paiement régulièrement tardif de leurs honoraires et de la progressivité du taux d'imposition.

La différence de traitement qui résulte de l'interprétation précitée de la Cour de cassation n'est pas justifiée au regard de l'objectif poursuivi par la disposition en cause. Elle a pour effet que l'avocat qui perçoit une indemnité en raison de prestations accomplies au titre de l'aide juridique de deuxième ligne ne peut revendiquer l'application de l'imposition distincte si le paiement de cette indemnité a eu lieu conformément au calendrier prévu par l'arrêté royal du 20 décembre 1999, alors que cette réglementation interdit en principe à l'avocat de solliciter des provisions qui lui permettraient d'étaler ses revenus sur les exercices fiscaux correspondant à l'année de l'accomplissement de ces prestations.

A.7.3. Cette différence de traitement est d'autant moins justifiée que le droit à l'aide juridique reconnu par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution ne protège pas seulement le bénéficiaire de cette aide, mais tend aussi à garantir une rémunération décente à l'avocat accomplissant des prestations dans ce cadre. A cela s'ajoute qu'exclure du bénéfice de l'imposition distincte l'indemnité perçue par cet avocat revient à méconnaître le droit de tout travailleur à un salaire équitable, reconnu par l'article 7, a), i), du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels.

A.8. Les mots « par le fait de l'autorité publique », utilisés par l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, peuvent être interprétés comme visant aussi la simple application de la loi, en dehors de toute faute ou négligence de l'autorité publique. Dans cette interprétation, la disposition en cause ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Même si rien n'oblige un avocat à accepter d'être désigné par le bureau d'aide juridique, l'adoption des modalités de paiement de l'indemnité due en raison des prestations accomplies par cet avocat est un fait de l'autorité publique. Ni le montant de cette indemnité ni le moment de son versement ne sont le fruit d'un accord entre l'avocat et l'autorité publique. Et celle-ci n'est ni la cliente, ni la cocontractante de l'avocat accomplissant des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne. C'est seule que l'autorité publique a décidé que cet avocat ne percevrait une indemnité que lors d'une année ultérieure à celle de l'accomplissement de ses prestations. Au surplus, le respect de modalités de paiement prévues par des dispositions contractuelles ou légales ne suffit pas à exclure le « fait de l'autorité publique ».

A.9. L'arrêt n° 30/2016 de la Cour règle définitivement la question de l'interprétation à donner aux mots litigieux de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992. Il ne constate pas de lacune et ne fait pas de suggestion au législateur. Compte tenu du B.7 de cet arrêt, cette disposition législative doit être appliquée à l'indemnité perçue par l'avocat ayant accompli, durant plus de douze mois, des prestations au titre de l'aide juridique de deuxième ligne, puisque cet avocat ne peut obtenir le paiement échelonné et plus rapide de cette indemnité.

L'imposition distincte ne concernant que la partie de l'indemnité qui se rapporte à la période excédant douze mois de prestations, la majeure partie du revenu de l'avocat reste imposée au taux progressif.

Cette imposition distincte n'est cependant pas possible lorsque l'avocat perçoit une provision en application de l'article 2 de l'arrêté royal du 18 décembre 2003 : dans ce cas, la condition du paiement unique énoncée par la disposition législative en cause ne peut être remplie.

#### *Quant à la position du Conseil des ministres*

A.10.1. La question préjudicielle appelle une réponse négative.

A.10.2. A titre principal, cette question n'identifie pas clairement des catégories de personnes dont la situation pourrait être comparée par la Cour afin d'apprécier la compatibilité de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

En outre, la disposition en cause ne fait, elle-même, aucune distinction parmi les contribuables.

A.10.3. A titre subsidiaire, la disposition législative en cause est raisonnablement justifiée pour les motifs déjà exposés (A.4.2).

Elle n'est, en outre, pas incompatible avec le droit à l'aide juridique reconnu par l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution. La règle énoncée à l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, qui trouve son origine dans la loi du 4 août 1978, ne pourrait constituer une réduction significative du niveau de protection offert par la loi applicable, puisque cette règle est entrée en vigueur avant l'interdiction constitutionnelle de ce type de réduction. De surcroît, la disposition en cause ne réduit pas le niveau de protection du droit à l'aide juridique des bénéficiaires de cette aide.

Enfin, la disposition législative en cause n'est pas non plus incompatible avec l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels.

A.11. Ecartant l'interprétation que fait la Cour de cassation des mots « par le fait de l'autorité publique » de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, l'arrêt n° 30/2016 suggère au législateur de modifier le champ d'application de cette disposition législative.

Celle-ci n'en reste pas moins inapplicable comme telle à toute indemnité perçue par un avocat en raison de prestations accomplies au titre de l'aide juridique de deuxième ligne. Il ne peut, en effet, être question d'imposition distincte de ces revenus, vu que, en s'inscrivant sur la liste des avocats désireux d'accomplir de telles prestations, l'avocat marque son accord sur les modalités de paiement de l'indemnité prévues par l'arrêté royal du 20 décembre 1999 et, partant, sur le fait qu'il ne percevra celle-ci que lors d'une année postérieure à celle de ses prestations. Ces modalités de paiement ne peuvent donc être considérées comme un « fait de l'autorité publique » puisqu'elles résultent d'une convention.

Comme l'a relevé l'arrêt n° 38/2005 de la Cour, le paiement d'honoraires postérieur à l'accomplissement de prestations s'étalant sur une période supérieure à un an n'est pas une situation exceptionnelle. Il serait d'autant plus contraire à l'objectif poursuivi par l'adoption de la disposition législative en cause de soustraire systématiquement les indemnités précitées au taux progressif de l'impôt, que celles-ci constituent parfois une part importante des revenus de l'avocat.

- B -

### *Quant à la disposition en cause et son contexte*

B.1. Tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, l'article 171, 6°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) - qui fait partie de la sous-section II (« Impositions distinctes ») de la section II (« Régimes spéciaux de taxation ») du chapitre III (« Calcul de l'impôt ») du titre II (« Impôt des personnes physiques ») de ce Code - disposait :

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

6° au taux afférent à l'ensemble des autres revenus imposables :

- le pécule de vacances qui est acquis et payé au travailleur ou au dirigeant d'entreprise occupé dans le cadre d'un contrat de travail, durant l'année où il quitte son employeur;

- les profits visés à l'article 23, § 1er, 2°, qui se rapportent à des actes accomplis pendant une période d'une durée supérieure à 12 mois et dont le montant n'a pas, par le fait de l'autorité publique, été payé au cours de l'année des prestations mais a été réglé en une seule fois, et ce exclusivement pour la partie qui excède proportionnellement un montant correspondant à 12 mois de prestations;

- les rentes visées à l'article 90, 4°;

- les rémunérations visées à l'article 31, alinéa 2, 1° et 4°, du mois de décembre qui sont, pour la première fois, payées ou attribuées par une autorité publique au cours de ce mois de décembre au lieu du mois de janvier de l'année suivante suite à une décision de cette autorité publique de payer ou d'attribuer les rémunérations du mois de décembre dorénavant au cours de ce mois de décembre au lieu d'au cours du mois de janvier de l'année suivante ».

B.2.1. L'« aide juridique de deuxième ligne » est « accordée à une personne physique sous la forme d'un avis juridique circonstancié », d'une « assistance juridique dans le cadre ou non d'une procédure » ou d'une « assistance dans le cadre d'un procès » (article 508/1, 2°, du Code judiciaire, inséré par l'article 4 de la loi du 23 novembre 1998 « relative à l'aide juridique »).

Elle est assurée par les avocats « désireux d'accomplir » des prestations à ce titre, et organisée par le bureau d'aide juridique établi au sein de chaque barreau (article 446*bis*, alinéa 2, du Code judiciaire, inséré par l'article 2 de la loi du 23 novembre 1998; article 508/7, alinéas 1er et 3, du Code judiciaire, inséré par l'article 4 de la loi du 23 novembre 1998, avant sa modification par l'article 3 de la loi du 6 juillet 2016 « modifiant le Code judiciaire en ce qui concerne l'aide juridique »).

Ces avocats sont tenus de faire régulièrement rapport au bureau d'aide juridique (article 508/11, alinéa 1er, du Code judiciaire, inséré par l'article 4 de la loi du 23 novembre 1998).

B.2.2. L'Etat alloue des indemnités aux avocats en raison des prestations accomplies au titre de l'aide juridique de deuxième ligne, « aux conditions visées à l'article 508/19 » (article 446*bis*, alinéa 3, du Code judiciaire, inséré par l'article 2 de la loi du 23 novembre 1998).

L'article 508/19 du Code judiciaire, inséré par l'article 4 de la loi du 23 novembre 1998, disposait, avant sa modification par l'article 9 de la loi du 6 juillet 2016 :

« § 1er. L'avocat perçoit l'indemnité de procédure accordée au bénéficiaire.

§ 2. Les avocats chargés de l'aide juridique de deuxième ligne partiellement ou complètement gratuite font rapport au bureau sur chaque affaire pour laquelle ils ont accompli des prestations à ce titre. Ce rapport mentionne également l'indemnité de procédure perçue par l'avocat.

Le bureau attribue des points aux avocats pour ces prestations et en fait rapport au bâtonnier.

Le bâtonnier communique le total des points de son barreau aux autorités visées à [l']article 488, lesquelles communiquent le total des points de tous les barreaux au ministre de la Justice.

§ 3. Dès réception de l'information visée au § 2, le ministre de la Justice peut faire effectuer un contrôle selon les modalités qu'il détermine après concertation avec les autorités visées à l'article 488. Il ordonne le paiement de l'indemnité à ces autorités qui en assurent la répartition par le biais des Ordres des avocats ».

Les « autorités visées à l'article 488 » du Code judiciaire sont l'Ordre des barreaux francophones et germanophone et l'« Orde van Vlaamse balies ».

B.2.3. Les conditions d'octroi, le tarif et les modalités de paiement de l'indemnité précitée sont fixés par l'article 2 de l'arrêté royal du 20 décembre 1999 « contenant les modalités d'exécution relatives à l'indemnisation accordée aux avocats dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne et relatif au subside pour les frais liés à l'organisation des bureaux d'aide juridique ».

Sur la base du rapport remis par l'avocat, le bureau d'aide juridique attribue, en principe, des points à celui-ci lorsqu'il justifie avoir accompli des prestations effectives au cours de l'année judiciaire écoulée ou des années antérieures (article 2, 1°, de l'arrêté royal du 20 décembre 1999, avant sa modification par l'article 1er de l'arrêté royal du 21 juillet 2016).

Avant le 31 octobre de chaque année, les bâtonniers des Ordres des avocats informent l'« Orde van Vlaamse balies » ou l'Ordre des barreaux francophones et germanophone du nombre total des points attribués aux avocats ayant accompli de telles prestations par les bureaux d'aide juridique (article 2, 2°, du même arrêté royal). Avant le 1er février de l'année suivante, ces deux Ordres font au ministre de la Justice une proposition concernant le calcul de la valeur d'un point (article 1er, premier tiret, et article 2, 3°, du même arrêté royal). Après vérification, le ministre détermine le montant total des indemnités, établit la valeur d'un point, et verse aux deux Ordres le montant des indemnités (article 2, 4°, du même arrêté royal). Ceux-ci versent ensuite les montants auxquels les avocats ont droit sur un compte spécial, ouvert à cet effet par chaque barreau (article 2, 5°, du même arrêté royal) qui répartit ces montants entre ses avocats (article 2, 6°, du même arrêté royal), étant entendu que chaque dossier confié à un avocat par le bureau d'aide juridique ne donne lieu au paiement que d'une seule indemnité (article 2, 7°, du même arrêté royal).

*Quant à la première question préjudicielle dans l'affaire n° 6304*

B.3. La Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, en ce que cette disposition introduirait une différence de traitement entre deux catégories d'avocats percevant une indemnité en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne accomplies durant une période supérieure à douze mois : d'une part, ceux qui ont accompli ces prestations lorsqu'ils étaient inscrits à la liste des

stagiaires de l'Ordre des avocats, et, d'autre part, ceux qui ont accompli ces prestations après leur inscription au tableau de l'Ordre des avocats.

Seuls les avocats de la première catégorie pourraient revendiquer l'application de l'imposition distincte prévue par la disposition en cause.

B.4. Comme le relève le Conseil des ministres, la disposition en cause ne fait aucune distinction entre l'avocat qui perçoit une indemnité en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne accomplies durant une période supérieure à douze mois lorsqu'il était inscrit à la liste des stagiaires de l'Ordre des avocats, et l'avocat qui perçoit une telle indemnité pour des prestations accomplies après son inscription au tableau de l'Ordre des avocats.

B.5. La première question préjudicielle dans l'affaire n° 6304 appelle une réponse négative.

*Quant à la seconde question préjudicielle dans l'affaire n° 6304*

B.6. La Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, de l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, en ce que cette disposition introduirait une différence de traitement entre deux catégories de titulaires de professions libérales à qui l'Etat verse, en une fois, des arriérés d'honoraires en raison de prestations accomplies durant une période supérieure à douze mois : d'une part, les avocats percevant une indemnité due en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne, qui n'ont pu demander une provision, et, d'autre part, les autres titulaires de professions libérales percevant des arriérés d'honoraires de l'Etat, qui, eux, ont pu lui demander une provision.

Seuls ces derniers pourraient revendiquer l'application de l'imposition distincte prévue par la disposition en cause.

B.7. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution consacre le principe d'égalité et de non-discrimination en matière fiscale.

Ce principe n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'examen de la compatibilité d'une disposition législative avec ce principe suppose notamment l'identification de deux catégories de personnes qui font l'objet d'un traitement différent.

B.8. La seconde catégorie de personnes décrite en B.6 rassemble les « titulaires de professions libérales » autres que les avocats, tandis que la première catégorie de personnes décrite comprend une partie des avocats.

L'examen de la constitutionnalité de la différence de traitement évoquée par la seconde question préjudicielle suppose que la Cour soit en mesure d'identifier les règles applicables à la catégorie des « titulaires de professions libérales » (entre autres, en ce qui concerne la demande de provision sur honoraires) qui, selon la question préjudicielle, différeraient de celles qui sont applicables aux avocats précités, ainsi que les objectifs de ces règles.

La disposition en cause ne fait aucune distinction entre plusieurs catégories de « titulaires de professions libérales ».

Ni les termes de la question préjudicielle, ni les motifs de la décision de renvoi ne permettent à la Cour de circonscrire la catégorie des « titulaires de professions libérales » (autres que les avocats) ni *a fortiori* d'identifier les règles applicables à ces personnes.

B.9. La seconde question préjudicielle dans l'affaire n° 6304 est irrecevable et n'appelle dès lors pas de réponse.

*Quant à la question préjudicielle dans l'affaire n° 6308*

B.10. La Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11, 23, alinéa 3, 2°, et 172 de la Constitution, lus ou non en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, de l'article 171, 6°, du CIR 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, en ce que cette disposition réserve le bénéfice du taux particulier qu'elle instaure au contribuable qui a été payé tardivement par l'autorité publique en raison d'une faute ou d'une négligence de celle-ci.

B.11.1. Par son arrêt n° 30/2016 du 25 février 2016, la Cour a répondu à la question préjudicielle suivante :

« L'article 171, 60, 2e tiret [lire : article 171, 6°, deuxième tiret], du Code des impôts sur les revenus 1992 viole-t-il les articles 10, 11, 23, alinéa 3, 2°, et 172 de la Constitution, le cas échéant combinés aux articles 1er du Premier protocole additionnel à la Convention européenne de Sauvegarde des Droits de l'Homme et/ou 7 du Pacte International relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, dans la mesure où, pour bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, il exige que la tardiveté du paiement ou de l'attribution de rémunération doit être imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique ? ».

Cette question est, en substance, identique à celle de l'affaire n° 6308.

Par son arrêt n° 30/2016, la Cour a dit pour droit :

« - Interprété comme exigeant que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique pour que le contribuable puisse bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Interprétée comme n'exigeant pas que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique pour que le contribuable puisse bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, la même disposition ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ».

B.11.2. Les motifs de cet arrêt se lisent comme suit :

« B.2.1. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, il apparaît de la question préjudicielle et des motifs de la décision de renvoi que la juridiction *a quo* invite la Cour à comparer la situation des contribuables qui perçoivent les profits visés par la disposition en cause tardivement en raison d'une faute ou d'une négligence des pouvoirs publics débiteurs et celle des contribuables qui perçoivent les mêmes profits tardivement, sans qu'une faute ou une négligence puisse être mise à charge des pouvoirs publics débiteurs. Dans l'interprétation de l'article 171, 6°, deuxième tiret, retenue par la juridiction, les premiers bénéficient du traitement fiscal favorable établi par la disposition en cause, alors que les seconds n'en bénéficient pas.

B.2.2. La différence de traitement en cause dans la question préjudicielle repose sur le critère de la faute ou de la négligence commise par les pouvoirs publics débiteurs des revenus, faute ou négligence ayant causé la tardiveté du paiement.

Un tel critère est objectif. La Cour doit examiner s'il est pertinent par rapport à l'objectif poursuivi par la disposition en cause.

B.3. L'article 171 du CIR 1992 déroge, pour les revenus qu'il énumère, au principe de la globalisation, en vertu duquel le revenu imposable à l'impôt des personnes physiques est constitué de l'ensemble des revenus nets, soit la somme des revenus nets des catégories énumérées dans l'article 6 du CIR 1992, à savoir les revenus des biens immobiliers, les revenus des capitaux et biens mobiliers, les revenus professionnels et les revenus divers, diminuée des dépenses déductibles mentionnées aux articles 104 à 116 du CIR 1992. L'impôt est calculé sur cette somme selon les règles fixées aux articles 130 et suivants.

L'article 171 du CIR 1992 fixe un mode de calcul particulier de l'impôt et des taux d'imposition spéciaux pour certains revenus, à condition toutefois que le régime de l'addition de tous les revenus imposables, en ce compris ceux qui peuvent être imposés distinctement, ne s'avère pas plus avantageux pour le contribuable.

B.4. Par l'article 23 de la loi du 20 novembre 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, qui est devenu plus tard l'article 93 du CIR 1964 et l'article 171 du CIR 1992, le législateur a voulu éviter les conséquences sévères que l'application rigoureuse de la progressivité de l'impôt des personnes physiques entraînerait pour les contribuables qui recueillent certains revenus ayant un caractère plutôt exceptionnel. Selon les travaux préparatoires de l'article 23, qui a instauré les impositions distinctes, le législateur a voulu ' freiner la progressivité de l'impôt, lorsque le revenu imposable comprend des revenus non périodiques ' (*Doc. parl.*, Chambre, 1961-1962, n° 264/1, p. 85; *ibid.*, n° 264/42, p. 126).

B.5. L'article 171, 6°, deuxième tiret, procède d'une intention similaire. L'exposé des motifs de la loi de réorientation économique du 4 août 1978 (qui modifia l'article 93 précité) indique :

‘ Dans l’état actuel de la législation, les honoraires et autres profits qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période d’une durée supérieure à douze mois et dont le montant n’a pas, par le fait de l’autorité publique, été payé au cours de l’année des prestations mais a été réglé en une seule fois, sont taxés comme des revenus de l’année pendant laquelle ils ont été perçus avec application du taux normal d’imposition.

Pour y pallier, il est proposé d’appliquer aux honoraires et autres profits de l’espèce un régime analogue à celui qui s’applique déjà actuellement aux " pécules de vacances promérités " payés aux employés.

Ceci revient en fait à appliquer aux arriérés d’honoraires, etc., le taux d’impôt applicable à ce qui correspond normalement à douze mois de prestations ’ (*Doc. parl.*, Sénat, 1977-1978, n° 415/1, pp. 33 et 34).

Le rapport de la commission du Sénat précise :

‘ Le chapitre II règle le problème de la taxation des honoraires payés par une autorité publique aux titulaires de professions libérales pour des prestations qui sont étalées sur une période de plus de douze mois.

Pour éviter une surtaxation due à la progressivité du taux de l’impôt, la quotité des honoraires qui excède proportionnellement un montant correspondant à douze mois de prestations sera imposée distinctement au taux afférent à l’ensemble des autres revenus imposables ’ (*ibid.*, n° 415/2, p. 51).

En commission du Sénat, le ministre a indiqué :

‘ Les honoraires qui se rapportent à des prestations accomplies pendant une période supérieure à douze mois et qui, par le fait de l’autorité publique, ne sont pas payés pendant l’année des prestations mais liquidés en une seule fois, sont actuellement imposés au cours de l’année de l’encaissement et le taux d’imposition progressif est appliqué sans atténuation.

Dans l’article 51 du projet, il est suggéré un régime analogue à celui qui existe à présent pour le pécule de vacances promérité à l’employé; dorénavant donc ces honoraires seront subdivisés en deux parties :

- a) Une première partie qui correspond à douze mois de prestations sera ajoutée aux autres revenus de l’année pour constituer la base imposable;
- b) Une deuxième partie - le reste - qui sera taxée distinctement suivant le tarif appliqué aux revenus *sub a*).

[...]

Ce régime existe déjà pour le pécule de vacances promérité payé à l’employé qui quitte l’entreprise.

Il ne peut être appliqué aux honoraires privés, car la règle reste toujours l’annualité de l’impôt. En outre, dans le secteur privé, il est loisible de régler les paiements en fonction de la fourniture des prestations et des intérêts des deux parties. Il est superfétatoire que le

législateur prévoit encore des facilités supplémentaires sur la base de commodité purement fiscale d'une des parties ' (*ibid.*, n° 415/2, pp. 71 et 72).

Un amendement visant à supprimer les mots ' par le fait de l'autorité publique ' fut rejeté, tant au Sénat (*ibid.*, p. 74) qu'à la Chambre des représentants (*Doc. parl.*, Chambre, 1977-1978, n° 470/9, p. 30), pour les motifs suivants :

' Le Ministre rappelle tout d'abord que la mesure contenue dans l'article 51 est demandée depuis longtemps et qu'elle permettra de mieux réaliser l'égalité des contribuables devant l'impôt. Le Ministre s'oppose ensuite à l'amendement en soulignant qu'en matière de paiement, le secteur privé est assujéti à d'autres règles que l'autorité publique et que dès lors, le paiement peut facilement être étalé dans le temps. Le Ministre souligne enfin que l'autorité publique a été définie de manière très large (cf. rapport du Sénat, p. 73) ' (*ibid.*, p. 30).

B.6.1. Il apparaît des travaux préparatoires cités en B.5 que le législateur a entendu prendre en compte la situation particulière des titulaires de profits qui sont payés avec retard par le fait d'une autorité publique, en raison du caractère particulier de cette autorité en tant que débiteur, des règles spécifiques qui s'appliquent aux autorités publiques en matière de paiement et des retards qui en résultent.

B.6.2. A cet égard, il s'impose de relever que le retard avec lequel les indemnités d'aide juridique sont payées aux avocats par l'autorité publique est dû à la mise en œuvre de la procédure organisée par l'article 2 de l'arrêté royal du 20 décembre 1999 contenant les modalités d'exécution relatives à l'indemnisation accordée aux avocats dans le cadre de l'aide juridique de deuxième ligne et relatif au subside pour les frais liés à l'organisation des bureaux d'aide juridique. En application de l'article 2, 7°, de cet arrêté royal, les prestations effectuées dans le cadre de l'aide juridique sont indemnisées en une seule fois, à la clôture du dossier, et ne peuvent donner lieu au versement de provisions.

B.7. Au regard de l'objectif de corriger les effets inéquitables d'une application rigoureuse de la progressivité de l'impôt aux indemnités payées par une autorité publique au cours d'une année qui n'est pas celle des prestations, le critère de la faute ou de la négligence de l'autorité publique ayant causé le retard de paiement n'est pas pertinent pour établir une différence de traitement entre contribuables. En effet, le paiement différé et en une fois de prestations ayant été effectuées sur plus d'une année a les mêmes effets sur le calcul de l'impôt dû, quelle que soit la cause du fait que les indemnités n'ont pas été payées de manière échelonnée et au cours de l'année des prestations.

Lorsque le retard de paiement n'est pas imputable au bénéficiaire des revenus, il n'est pas justifié d'accorder le bénéfice de l'application de la disposition en cause aux contribuables qui peuvent prouver une faute ou une négligence dans le chef de l'autorité débitrice et de ne pas l'accorder à ceux qui ne peuvent prouver une telle faute ou négligence, alors même que ni les uns, ni les autres ne pouvaient en aucune manière faire en sorte que les indemnités soient payées de manière échelonnée et plus rapidement.

B.8. Dans l'interprétation selon laquelle l'article 171, 6°, deuxième tiret, du CIR 1992 exige que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique pour que le contribuable puisse bénéficier d'une imposition distincte, cette disposition n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

L'examen de la compatibilité de la disposition en cause avec l'article 23, alinéa 3, 2°, de la Constitution, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme et avec l'article 7 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels ne pourrait conduire à une autre conclusion.

B.9. La disposition en cause est toutefois susceptible de recevoir une interprétation différente, selon laquelle les termes « par le fait de l'autorité publique » indiquent que le retard ne peut pas être imputable au contribuable lui-même, mais n'impliquent pas en outre qu'une faute ou une négligence dans le chef de l'autorité puisse être prouvée. Dans cette interprétation, la disposition en cause ne crée pas la différence de traitement décrite en B.2 et, en conséquence, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution ».

B.12. Pour les mêmes motifs que ceux qu'énonce l'arrêt n° 30/2016, la question préjudicielle dans l'affaire n° 6308 appelle la même réponse.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

1. - Interprété comme exigeant que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique pour que le contribuable puisse bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, l'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

- Interprétée comme n'exigeant pas que la tardiveté du paiement soit imputable à une faute ou à une négligence de l'autorité publique pour que le contribuable puisse bénéficier d'une imposition distincte des profits de professions libérales payés tardivement par le fait d'une autorité publique, la même disposition ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

2. L'article 171, 6°, deuxième tiret, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il était applicable aux exercices d'imposition 2010 et 2011, ne viole pas les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution en ce qu'il ne fait pas de différence de traitement entre l'avocat qui perçoit une indemnité en raison de prestations d'aide juridique de deuxième ligne accomplies durant une période supérieure à douze mois lorsqu'il était inscrit à la liste des stagiaires de l'Ordre des avocats, et l'avocat qui perçoit une telle indemnité pour des prestations accomplies après son inscription au tableau de l'Ordre des avocats.

3. La seconde question préjudicielle dans l'affaire n° 6304 n'appelle pas de réponse.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 1er juin 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels